



## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/85413>

Please be advised that this information was generated on 2017-12-06 and may be subject to change.

## Vrij verkeer van goederen en diensten

# Sardische ecotaks vormt een obstakel voor het vrije dienstenverkeer

Mr. M.F.G. Wools \*

In de zaak *Regione Sardegna* krijgt de grote kamer van het Hof van Justitie EU een precare keuze voor convergentie voor de kiezen. Te weten de keuze tussen enerzijds het beperkte discriminatieverbod dat geldt bij belastingen (op goederen) en anderzijds het ruime beperkingsverbod dat geldt bij diensten. In casu wordt namelijk door Sardinië een ecotaks geheven over bepaalde diensten, waarbij een onderscheid wordt gemaakt naargelang de fiscale woonplaats van de dienstverrichter. Het Hof concludeert nu dat – alhoewel de ecotaks geldt zonder onderscheid – hierdoor de dienstverrichting door niet-ingezetenen duurder wordt dan door wel ingezetenen. Met andere woorden, deze extra kosten maken het verrichten van grensoverschrijdende diensten minder aantrekkelijk. Het gevolg van deze convergentiekeuze is dat vanaf nu bij belastingen over diensten het verbod eerder zal zijn geschonden dan bij belastingen op goederen. Mijs inziens heeft dit te gelden bij zowel directe als indirecte belastingen over diensten.

*Hof EG 17 november 2009, zaak C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri / Regione Sardegna, n.n.g.<sup>1</sup>*

In het onderhavige arrest heeft het Italiaanse constitutionele hof zich voor de allereerste keer in zijn ruim 50-jarig bestaan laten verleiden om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie van de EU (hierna: Hof).<sup>2</sup> De vragen komen er kort gezegd op neer of een regionale ecotaks, die ten aanzien van bepaalde exploitat-

ten van privévliegtuigen en pleziervaartuigen onderscheid maakt op grond van hun fiscaal domicilie, strijdig is met het vrij verkeer van diensten en/of het verbod van staatssteun. Het antwoord van zowel advocaat-generaal J. Kokott (hierna: A-G) als de grote kamer van het Hof<sup>3</sup> luidt opvallend genoeg bevestigend. Deze gelijktijdige schending van het vrije dienstenverkeer en het staatssteunverbod is dan ook aanleiding geweest voor verschillende annotaties, over welke ‘*passende gevolgen*’ de verwijzende rechter aan deze vaststelling zou moeten verbinden.<sup>4</sup>

In deze bijdrage<sup>5</sup> zal ik mij echter concentreren op de beperking van het vrije dienstenverkeer en het feit dat het Hof zich hier op een tweesprong bevindt, omdat er in casu sprake is van belastingen over diensten. Het Hof zal nu namelijk een principiële keuze moeten maken tussen enerzijds de enge interpretatie die geldt bij belastingen (discriminatieverbod) en anderzijds de ruime algemene opvatting betreffende diensten (beperkingsverbod).

## Plan van aanpak

Allereerst zal ik de relevante feiten samenvatten en aansluitend stilstaan bij de toepasselijkheid van het vrije dienstenverkeer. Om de impact van dit arrest beter te kunnen begrijpen, zal ik vervolgens toelichten dat eerdergenoemde principiële keuze samenhangt met de systematiek van het Verdrag en dat hieruit een zogenaamde *keuze voor convergentie* voortvloeit. Daarna zal ik kort resumeren hoe het Hof eerder heeft besloten bij belastingen over diensten, waarbij ik tevens het onderscheid tussen directe en

\* Mr. M.F.G. Wools is universitair juniordocent Europees recht bij de vaksectie Internationaal en Europees recht aan de Radboud Universiteit Nijmegen.

1. Dit arrest is gewezen voor de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon, derhalve gebruikt het Hof nog de oude nummering. Ik zal echter uitgaan van de post-Lissabon nummering uit het Verdrag betreffende de Werking van de EU (VWEU of Werkingsverdrag) met een korte verwijzing (tussen haakjes) naar de oude nummering. Het Verdrag van Lissabon wijzigt de inhoud van genoemde artikelen overigens niet op inhoudelijk voor deze bijdrage relevante punten.

2. Tot dusverre ontkende de Corte costituzionale een rechterlijke instantie in de zin van art. 267 VWEU (oud art. 234 EG-Verdrag) te zijn, vgl. r.o. 12 alsmede conclusie A-G, punt 21.

3. Vanzelfsprekend kan de samenstelling van de grote kamer per zaak verschillen, zie art. 11 ter Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie (laatstelijk gewijzigd bij: Pb. EU 2009, L 24/8).

4. Zie r.o. 65. Vgl. hierover P. Wattel, ‘Discriminatie én staatssteun’, *NJB* 2009, p. 2747; F.A. Engelen, ‘Over belastingen, fundamentele vrijheden en steunmaatregelen’, *NTFR* 2010-73 en R. Luja, *comment*, Kluwer (H&I).

5. Graag wil ik hierbij prof. mr. J.W. van de Gronden, hoogleraar Europees recht aan de Radboud Universiteit Nijmegen, bedanken voor zijn commentaar bij eerdere versies van deze bijdrage.

indirecte belastingen zal aanstippen. Hierna zal ik de relevante overwegingen van het Hof betreffende de vraag of de ecotaks een obstakel voor het vrije dienstenverkeer is, uiteenzetten en vervolgens zal ik beknopt de rechtvaardigingsgronden van Sardinië behandelen. Ten slotte zal ik aangeven welke gevolgen de principiële keuze van het Hof mijns inziens heeft voor de praktijk.

## Feiten

Van 2006 tot 2008 heeft Sardinië tijdens het hoogseizoen op grond van regionale wet nr. 4/2006<sup>6</sup> een regionale ecotaks (hierna: de ecotaks) geheven op bepaalde toeristische tussenstops door privévliegtuigen<sup>7</sup> en pleziervaartuigen<sup>8</sup> (hierna: tussenstops). Het meest opvallende aan de ecotaks is dat die alleen verschuldigd is voor tussenstops door natuurlijke of rechtspersonen die hun fiscale domicilie *buiten* Sardinië hebben. Met andere woorden, Sardische exploitanten zijn per definitie van de ecotaks vrijgesteld<sup>9</sup>, terwijl niet-ingezetenen juist verplicht zijn deze te betalen.<sup>10</sup> De voorzitter van de Italiaanse ministerraad is derhalve van oordeel dat de ecotaks discrimineert en daarom ongrondwettig is, althans in strijd is met de ‘gemeenschapsrechtelijke verplichtingen’ van de Italiaanse wetgever.<sup>11</sup> Dus voert hij voor de Corte costituzionale aan dat artikel 56 VWEU (oud artikel 49 EG-Verdrag) en artikel 107 VWEU (oud artikel 87 EG-Verdrag) zijn geschonden. Hierover stelt de Corte costituzionale vervolgens een viertal prejudiciële vragen aan het Hof.

## Toepasselijkheid van het vrije dienstenverkeer

In zijn verwijzingsbeschikking aan het Hof heeft de Corte costituzionale opgemerkt dat de ecotaks niet-ingezetenen lijkt te discrimineren en bijgevolg lijkt te leiden tot een verhoging van de kosten van de door hen verleende diensten.<sup>12</sup> Gezien deze opmerking was het vol-

gens mij voor het Hof direct duidelijk dat de ecotaks feitelijk over diensten wordt geheven. Reden te meer om bij de afbakening van de betrokken diensten nauwgezet te werk te gaan. Het Hof heeft daarom – alhoewel de Corte costituzionale hierom niet heeft verzocht – tevens artikel 57 VWEU (oud artikel 50 EG-Verdrag) bij de beoordeling betrokken, om hem toch een nuttig antwoord om zijn prejudiciële vragen te kunnen geven.<sup>13</sup> Uiteraard toetst het Hof eerst of bij de tussenstops aan alle voorwaarden voor toepassing van artikel 56 j° 57 VWEU is voldaan en of er sprake is van een grensoverschrijdend element.<sup>14</sup>

### Actieve vrije dienstenverrichting

Bij de pleziervaartuigen is zonder meer duidelijk dat het gaat om grensoverschrijdende diensten ex artikel 56 j° 57 VWEU. De ecotaks is immers van toepassing op ondernemingen die vaartuigen *tegen vergoeding* ter beschikking stellen aan derden.<sup>15</sup> Denk bijvoorbeeld aan botenverhuurders of motorboot- en duikscholen van het dichtbij gelegen Franse eiland Corsica, die door hen geëxploiteerde vaartuigen tegen betaling ter beschikking stellen aan toeristen of hun cursisten voor een trip naar Sardinië.

### Passieve vrije dienstenverrichting

Voor de privévliegtuigen ligt dit iets anders. De ecotaks treft namelijk vooral ondernemingen die privévliegtuigen exploiteren om in het kader van hun bedrijfsvoering *gratis* luchtvervoer te verstrekken.<sup>16</sup> De eigenlijke luchtvervoerprestatie is dan geen dienstverrichting ex artikel 57 VWEU, aangezien het eerste lid bepaalt dat diensten ‘gewoonlijk tegen vergoeding geschieden’.<sup>17</sup> Maar hieruit kan natuurlijk niet worden afgeleid dat de ecotaks totaal geen relatie met het vrije dienstenverkeer heeft. Immers, volgens vaste rechtspraak kennen wij ook *passieve* vrijheid van dienstverrichting, te weten de vrijheid van ontvangers van diensten om zich naar een andere lidstaat te begeven teneinde daar gebruik te maken van bepaalde diensten.<sup>18</sup> In het onderhavige geval zal hiervan sprake zijn zodra een privévliegtuig uit het buitenland op Sardinië landt. Zowel de exploitant van het vliegtuig<sup>19</sup> als de passagiers<sup>20</sup> zullen dan gebruik (willen) maken van diverse diensten op Sardinië.

6. Zie r.o. 7, voor de toepasselijke regionale wetgeving en de volledige benaming van regionale wet nr. 4/2006.
7. Vliegtuigen bestemd voor het privévervoer van personen moesten bij ieder landing, afhankelijk van het aantal passagiers, tussen 150 en 1.000 euro aan ecotaks betalen. Dit gold niet voor burgerluchtvaartmaatschappijen.
8. Pleziervaartuigen met een lengte van veertien meter of langer waren jaarlijks tussen 1.000 en 15.000 euro aan ecotaks verschuldigd voor het aanleggen in een haven of het voor anker gaan in de territoriale zee. Dit gold zowel voor pleziervaart met commerciële doeleinden als pleziervaart zonder winstoogmerk.
9. Ook zijn o.m. vrijgesteld: technische stops, deelnemers aan sportregatta's of zeilevenementen, en pleziervaartuigen die het hele jaar door in Sardische haveninstallaties liggen, vgl. art. 4 lid 6 wet nr. 4/2006.
10. Dit zou overigens zijn toegestaan als de ecotaks enkel zou gelden voor Italiaanse onderdanen, omdat het dan een zuiver interne situatie zou betreffen zonder enig grensoverschrijdend element.
11. Art. 117 lid 1 Italiaanse grondwet: 'De wetgevende macht wordt door (...) de regio's uitgeoefend met inachtneming van zowel de grondwet als de verplichtingen uit hoofde van het communautaire (...) recht'.
12. Zie r.o. 15.

13. Vgl. conclusie A-G, voetnoot 15 en de aldaar vermelde jurisprudentie.
14. Vgl. r.o. 28, voor de opmerkingen van de Europese Commissie in zake de 'grensoverschrijdende aard'.
15. Zie r.o. 22 en vgl. tevens conclusie A-G, punt 39-45.
16. Zie r.o. 22.
17. Aangezien de betrokken diensten geen vervoersdiensten zijn, verzet art. 58 lid 1 VWEU (oud art. 51 lid 1 EG-Verdrag) zich niet tegen de toepassing van artikel 56 j° 57 VWEU. Vgl. conclusie A-G, voetnoot 21.
18. HvJ EG 31 januari 1984, gevoegde zaken 286/82 en 26/83, *Luisi en Carbone*, r.o. 10 en 16; HvJ EG 13 juli 2004, zaak C-262/02, *Commissie/Frankrijk*, r.o. 22; HvJ EG 13 juli 2004, zaak C-429/02, *Bacardi France*, r.o. 31 en HvJ EG 11 september 2007, zaak C-76/05, *Schwarz en Gootjes-Schwarz*, r.o. 36.
19. Naast het gebruik van de verkeersleidingsdiensten en de landingsbaan zijn dit bijvoorbeeld, het tanken en bevoorraden van het vliegtuig, of eventuele onderhoudswerkzaamheden. Vgl. conclusie A-G, punt 35.
20. De passagiers zullen zich normaliter naar Sardinië begeven om diensten te verrichten of hiervan gebruik te maken. Dit geldt voor zowel toeristen als zakenreizigers. Vgl. conclusie A-G, punt 36.

### Belastingen over dergelijke diensten

Gezien het vorenstaande concludeert het Hof dat de tussenstops een noodzakelijke voorwaarde vormen om gebruik te kunnen maken van de diverse diensten die de havens en luchthavens in Sardinië aanbieden; en dat er dus een bepaald verband is tussen de ecotaks en dergelijke diensten.<sup>21</sup>

## Systematiek van het Verdrag: schending van de verboden

Kortom, vaststaat dat er in casu belastingen worden geheven over bepaalde diensten. Het probleem is nu dat voor belastingen (op goederen) een ander regime geldt dan voor diensten. In het navolgende zal ik nader toelichten dat het Hof vanwege de verdragssystematiek voor belastingheffingen op goederen een enge toets hanteert (discriminatieverbod), terwijl voor diensten in het algemeen een ruime toets wordt toegepast (beperkingsverbod).

### Belastingheffingen: discriminatieverbod ex artikelen 30 en 110 VWEU (oud artikelen 25 en 90 EG-Verdrag)

Dat een belastingheffing een beperking kan zijn van het vrije verkeer tussen lidstaten, is in het Verdrag uitsluitend vastgelegd voor het vrije goederenverkeer en niet voor de overige fundamentele vrijheden. Bij het vrije goederenverkeer wordt er immers expliciet een onderscheid gemaakt tussen taritaire en non-taritaire belemmeringen alsmede belastingen. Aangezien het in casu gaat om een belastingheffing en niet om een non-taritaire belemmering,<sup>22</sup> zal ik mij beperken tot het onderscheid tussen taritaire belemmeringen in de zin van artikel 30 VWEU en binnenlandse belastingen ex artikel 110 VWEU.

Deze twee artikelen hebben gemeen dat het gaat om financiële belemmeringen en tezamen moeten zij er zorg voor dragen dat lidstaten bij goederen die de grens overgaan, geen zwaardere geldelijke lasten opleggen dan bij goederen die niet de grens overgaan. Beide kennen in principe hetzelfde uitgangspunt, namelijk het *discriminatieverbod*, maar met een essentieel verschil. Artikel 30 VWEU is het verbod van in- en uitvoerrechten of heffingen van gelijke werking, inclusief douanerechten van fiscale aard. Uit vaste jurisprudentie blijkt dat deze nimmer kunnen worden gerechtvaardigd en derhalve per definitie verboden zijn.<sup>23</sup> Artikel 110 VWEU – daarentegen – staat binnenlandse belastingen op ingevoerde goederen juist toe, mits gelijksoortige althans concurrerende nationale producten gelijkelijk worden belast (fiscale neutraliteit). Het belastingregime dient onder artikel 110 VWEU dus (slechts) op non-discriminatoire wijze te worden toegepast. Een ander belangrijk onderscheid is dat artikel 30 VWEU in beginsel alleen geldt bij grensoverschrijding (invoer en/

of uitvoer), terwijl artikel 110 VWEU geldt voor zowel nationale als ingevoerde producten. Vandaar dat de afbakening tussen beide artikelen cruciaal is, temeer omdat zij elkaar uitsluitende bepalingen zijn.

### Diensten: beperkingsverbod (artikel 56 VWEU)

Artikel 56 VWEU maakt voor diensten geen onderscheid tussen (non-)taritaire belemmeringen dan wel belastingen. In principe zouden alle drie deze beperkingen dus onder hetzelfde artikel kunnen worden getoetst.

Artikel 56 VWEU bevat volgens A-G Kokott in het arrest *Viacom Outdoor*<sup>24</sup> ten eerste een bijzondere uitdrukking van het algemene discriminatieverbod. Hierbij is er sprake van een schending van het vrije dienstenverkeer, indien ‘het opleggen van een belasting zich – ongerechtvaardigd – sterker doet gevoelen in grensoverschrijdende gevallen dan in zuiver binnenlandse gevallen.’ Uit vaste rechtspraak blijkt bovendien dat artikel 56 VWEU niet slechts het discriminatieverbod inhoudt, maar tevens een ‘beperkingsverbod’.<sup>25</sup> Dit laatste verbod houdt in dat alle lidstaten iedere beperking opheffen – zelfs indien deze *zonderonderscheid* geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten – ‘die de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig gelijksoortige diensten verricht, verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt’.<sup>26</sup> Zoals hiervoor reeds vermeld, komt de vrijheid van dienstverrichting zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger ten goede. Derhalve geldt ook dat de ontvangst van grensoverschrijdende diensten niet mag worden verboden, belemmerd, of minder aantrekkelijk gemaakt. Ten slotte is ook iedere belemmering van de *toegang tot de dienstenmarkt* in een andere lidstaat in beginsel verboden (markttoegang).<sup>27</sup> Samenvattend: er mag dus geen sprake zijn van een *obstakel* voor de verrichting of de ontvangst van grensoverschrijdende diensten.

## Keuze voor convergentie

Redenerend vanuit de systematiek van het Verdrag staat het Hof – nu er sprake is van een belastingheffing over diensten – voor een opvallende keuze voor convergentie. Enerzijds kan het Hof kiezen voor convergentie tussen ‘belastingen op goederen’ en ‘belastingen over diensten’, door de beperkte toets van artikel 30 althans artikel 110 VWEU toe te passen (discriminatieverbod). Anderzijds kan het Hof kiezen voor convergentie binnen het leerstuk van het vrije dienstenverkeer, door ook bij belastingen over diensten de ruime toets van artikel 56 VWEU te hanteren (beperkingsverbod). Dit is mijns inziens een principiële keuze, omdat convergentie met de één fundamentele vrijheid (goederen) vanzelfsprekend zal leiden tot

21. Vgl. r.o. 26 en 27.

22. Art. 34 VWEU (oud art. 28 EG-Verdrag): verbod van kwantitatieve invoerbeperkingen en alle maatregelen van gelijke werking.

23. HvJ EG 1 juli 1969, zaak 24/68, *Statistiekrecht (I)*, r.o. 10. Retributies en communautaire heffingen daargelaten.

24. HvJ EG 17 februari 2005, zaak C-134/03, *Viacom Outdoor*, vgl. conclusie A-G, punt 56-65, i.z. het discriminatie- en beperkingsverbod.

25. Min of meer vergelijkbaar met de ruime toets voor non-taritaire belemmeringen bij goederen (art. 34 VWEU).

26. HvJ EG 25 juli 1991, zaak C-76/90, *Säger*, r.o. 12.

27. HvJ EG 10 mei 1995, zaak C-384/93, *Alpine Investments*, r.o. 38.



disconvergentie met de ander (diensten) en andersom. De vraag is nu: welke kant gaat het Hof bij deze keuze voor convergentie op met haar assimilatietechniek?<sup>28</sup>

Over deze problematiek bestaat tot nu toe – in tegenstelling tot onder meer belastingen op goederen,<sup>29</sup> kapitaalbelasting<sup>30</sup> en inkomstenbelasting<sup>31</sup> – geen eenduidige lijn in de jurisprudentie. In het navolgende zal ik daarom de voorafgaande jurisprudentie in zake belastingen over diensten kort samenvatten. Hierbij kan men een onderscheid maken tussen directe en indirecte belastingen.

### Onderscheid directe en indirecte belastingen

Opvallend vind ik in dit verband dat het Hof stelt dat de Sardische wetgever *dus* een ecotaks heeft ingesteld ‘die rechtstreeks drukt op dienstenverrichtingen in de zin van artikel [57 VWEU]’. Met andere woorden, het Hof concludeert – zonder enige nadere motivering – dat hier sprake is van *directe* belastingen.<sup>32</sup> In de regel overweegt het Hof dan aansluitend dat: ‘Ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zijn deze niettemin verplicht deze bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden’.<sup>33</sup> Maar dit is in het onderhavige arrest, om voor mij onduidelijke redenen, niet gebeurd. Met andere woorden, het Hof zegt in casu *dus* (ook) niets over de soevereiniteit van de (autonome) Sardische wetgever ter zake van deze directe belastingen. De vraag is nu dus: wat is eigenlijk het verschil tussen directe en indirecte belastingen?

Terwijl de artikelen 110 en 111 VWEU (oud artikel 91 EG-Verdrag) indirecte belastingen treffen, vormen de directe belastingen – met zoveel woorden ‘andere belastingen dan de omzetbelasting, de accijnzen en de overige indirecte belastingen’ genoemd – het voorwerp van artikel 112 VWEU<sup>34</sup> (oud artikel 92 EG-Verdrag).<sup>35</sup> Het is daarom niet verwonderlijk dat het Verdrag geen definitie kent van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen. Sterker nog, in haar conclusie bij het arrest *Banca*

*popolare di Cremona*<sup>36</sup> wijst A-G Stix-Hackl erop dat algemeen erkend wordt dat het (ook voor het EU-recht) onmogelijk is om een volledige, ondubbelzinnige en universeel geldende definitie te verwoorden.<sup>37</sup> Vanzelfsprekend geldt dit probleem ook op nationaal niveau, maar dit kan door de lidstaten praktisch worden opgelost door wettelijk vast te leggen welke belastingen direct en welke indirect zijn. Dit zal mijns inziens evenwel in beginsel niet bindend zijn voor de EU-rechters.

Aangezien er geen sluitende definitie voor handen is, wordt het onderscheid tussen (in)directe belastingen door het Hof veelal niet expliciet gemaakt. Wel bestaat er een algemeen erkend verschil, waarop in de zaak *Banca popolare di Cremona* door zowel A-G Jacobs als A-G Stix-Hackl wordt ingegaan.<sup>38</sup> Directe belastingen drukken op het besteedbare vermogen of inkomen van een (natuurlijke of rechts-) persoon, zonder de mogelijkheid van afwenteling op derden. Terwijl indirecte belastingen juist worden geheven over bestedingen of consumptie; en de hiermee verbonden last doorgaans wél wordt afgewenteld op de eindverbruiker. Typische directe belastingen zijn bijvoorbeeld kapitaals-, eigendoms- en inkomstenbelasting. Het schoolvoorbeeld van indirecte belastingen is natuurlijk de btw (omzetbelasting). Het onderscheid is evenwel niet altijd even duidelijk en daardoor wat mij betreft enigszins verwarrend. Sommige belastingen die in wezen direct zijn, kunnen namelijk kenmerken van indirecte belastingen hebben en visa versa. Wat het bovendien lastig maakt, is dat het Hof – bij mijn weten – nimmer expliciet aandacht heeft besteed aan het verschil tussen directe en indirecte belastingen. Sterker nog, volgens mij doet het Hof zijn uiterste best om hierover geen uitspraak te doen. In *Banca popolare di Cremona* (Italiaanse regionale belasting op productieve activiteiten) werd er namelijk door verschillende lidstaten in hun schriftelijke opmerkingen nadrukkelijk gesteggeld over dit verschil. Dit was in het kader van de Zesde btw-richtlijn<sup>39</sup> in verband met de rechtsgrondslag voor harmonisatie van indirecte belastingen. Het argument was dat – aangezien alle btw-richtlijnen gebaseerd zijn op artikel 113 VWEU en dit artikel enkel ziet op indirecte belastingen – de Zesde btw-richtlijn dus niet in de weg kon staan aan heffingen die *geen* indirecte belastingen zijn, zoals de bewuste regionale belasting op productieve activiteiten. Desalniettemin heeft het Hof toen, zoals bekend bij de beoordeling van de verenigbaarheid van een nationale belasting met de Zesde

28. Voor de assimilatie van de verboden, zie P.J.G. Kapteyn en P. VerLoren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 500 e.v.

29. HvJ EG 17 juni 1998, zaak C-68/96, *Grundig Italia*; HvJ EG 3 februari 2000, zaak C-288/98, *Dounias*; en HvJ EG 27 februari 1980, zaak 168/78, *Whisky en cognac*.

30. HvJ EG 14 oktober 1999, zaak C-439/97, *Sandoz GmbH*, r.o. 18-20.

31. HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95, *Futura Participations*, r.o. 24 en 26. Het Hof verlaat de ‘discriminatie-toets’ bij inkomstenbelasting pas in 1997 en spreekt voor het eerst van ‘een beperking...opleveren van de vrijheid van vestiging’. Zie in het kader van het vrije dienstenverkeer bijv. HvJ EG 11 september 2007, zaak C-76/05, *Schwarz en Gootjes-Schwarz*, r.o. 64-73.

32. Zie r.o. 27 en 33-39. Vgl. Italiaanse versie: ‘*un’imposta che grava direttamente sulla prestazione dei servizi*’; Engelse versie: ‘*direct tax*’; Duitse versie: ‘*direkt ... erhoben*’; Franse versie: ‘*taxe frappant directement*’.

33. Vgl. HvJ EG 4 maart 2004, zaak C-334/02, *Commissie/Frankrijk*, r.o. 21 en de aldaar vermelde jurisprudentie.

34. Art. 112 VWEU is enigszins gewijzigd m.b.t. de goedkeuring door de Raad op voorstel van de Commissie.

35. Art. 113 (oud artikel 93 EG-Verdrag) en art. 115 VWEU (oud art. 94 EG-Verdrag) vormen de rechtsbasis voor harmonisatie van resp. (in)directe belastingen en zijn beide enigszins gewijzigd m.b.t. de besluitvormingsprocedure.

36. HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-475/03, *Banca popolare di Cremona*; zie conclusie A-G Stix-Hackl, punt 53.

37. Vgl. A.S. Muller, *International Organizations and their Host States, Aspects of their Legal Relationship*, Kluwer (1995), p. 240-251; i.z. de problematiek omtrent (in)direct belastingen bij (inter)nationaal belastingrecht.

38. HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-475/03, *Banca popolare di Cremona*; vgl. conclusie A-G Jacobs, punt 35 en A-G Stix-Hackl, punt 53-56.

39. Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag (Pb. EG 1997, L 145/1), zoals gewijzigd bij Richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 (Pb. EG 1991, L 376/1).

btw-richtlijn,<sup>40</sup> geen woord vuil gemaakt aan het verschil tussen directe en indirecte belastingen.<sup>41</sup> Er zijn mijns inziens in casu deugdelijke argumenten om de ecotaks aan te merken als indirecte belastingen in plaats van directe belastingen. Zij wordt immers – net als btw – geheven over bepaalde diensten en het is bovendien aanmerkelijk dat zij is afgewenteld op de consumenten van pleziervaartuigen, alsook op de cliënten van de vliegtuigexploitanten (accessoire diensten). Ik vind het daarom onzorgvuldig van het Hof om zonder nadere toelichting te concluderen dat er hier *dus* sprake is van directe belastingen. Temeer daar A-G Kokott in de onderhavige zaak volgens mij juist in het midden laat of er sprake is van (in)directe belastingen, zij stelt namelijk dat de ‘regionale belasting (...) niet dezelfde doelstellingen heeft als (...) de inkomstenbelasting [directe belastingen] en de btw [indirecte belastingen]’.<sup>42</sup> Evenals A-G Stix-Hackl in *Banca popolare di Cremona* vind ik bovendien dat door het Hof ‘een dergelijk onderscheid enkel als kenmerk moet worden ingevoerd indien er echt goede redenen voor bestaan’. Zeker nu de indeling in directe en indirecte belastingen niet altijd eenvoudig en in veel opzichten niet van belang is; het gaat veeleer – zoals A-G Jacobs en A-G Stix-Hackl in *Banca popolare di Cremona* stellen – om de wezenlijke kenmerken en gevolgen van de belasting ‘en niet [om] de theoretische kwalificatie ervan als een directe of indirecte belasting’.<sup>43</sup>

### Voorafgaande jurisprudentie

Er bestaat op dit moment nog relatief weinig jurisprudentie met betrekking tot belastingen over diensten. Er is volgens mij slechts een enkele zaak betreffende *echte* directe belastingen in het kader van het vrije dienstenverkeer gewezen en in de overige zaken ging het om indirecte belastingen. Aangezien ik van mening ben dat de ecotaks in casu ten minste een aantal kenmerken heeft van indirecte belastingen, zal ik bij beide stilstaan.

In het arrest *Safir*<sup>44</sup> ging het duidelijk om directe belastingen.<sup>45</sup> Het betrof namelijk een Zweedse belastingheffing op spaartegoeden in de vorm van een levensverzekering. Het Hof heeft hier getoetst of het verrichten van diensten tussen lidstaten *moeilijker* werd dan binnen een enkele lidstaat. De conclusie was dat er van de nationale belastingheffing een ‘drempel effect’ uitging, die tot gevolg had dat de belasting die werd geheven op spaartegoeden in de vorm van kapitaalverzekeringen bij niet in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappijen, in de meeste gevallen *hoger* kon zijn dan die welke gold voor spaartegoeden bij in Zweden gevestigde verzekeringsmaatschappijen. Aansluitend is door het Hof opgemerkt dat de Zweedse wettelijke regeling het voor de nationale rechter moeilijk, zo niet onmogelijk, maakte om vast te stellen of er al dan niet sprake was van een discriminerende belastingregeling.

Enige rechtspraak is er beschikbaar over het vrije dienstenverkeer en indirecte belastingen. Zo zijn er verschillende arresten gewezen die betrekking hadden op het vrije dienstenverkeer en bepaalde belastingen over intracommunautair lucht-<sup>46</sup> en zeevervoer. In de door mij genoemde arresten kwam het Hof in een aantal gevallen tot de conclusie dat het om niet-discriminerende nationale regelingen ging of dat het ‘zonder onderscheid maatregelen’ betrof. Uit de bewoordingen blijkt in ieder geval dat het Hof systematisch heeft gespeeld met de gedachte om te toetsen of de verplichting tot betaling van bepaalde vergoedingen,<sup>47</sup> de verrichting of de ontvangst van grensoverschrijdende diensten zou belemmeren of althans minder aantrekkelijk – dan wel moeilijker<sup>48</sup> – zou maken. Maar, helaas vond het Hof in vrijwel alle gevallen dus een andere uitweg. De eerste keer dat het Hof op het gebied van vervoer feitelijk heeft vastgesteld dat het vrije dienstenverkeer belemmerd althans minder aantrekkelijk werd, was in de zaak *Sea-Land Service* (Nederlandse ver-

40. Vgl. HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-475/03, *Banca popolare di Cremona*; conclusie A-G Stix-Hackl, punt 16 en 52.

41. In plaats daarvan heeft het Hof beoordeeld of de regionale belasting ‘de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw’. Hierbij heeft het Hof getoetst aan een viertal wezenlijke kenmerken van de btw en geconcludeerd dat in casu de regionale belasting ‘niet [was] bedoeld om op de eindverbruiker te worden afgewenteld op een wijze die kenmerkend is voor de btw’.

42. Vgl. conclusie A-G, punt 87.

43. Uiteraard is enkel de nationale rechter bevoegd om de exacte kenmerken en de aard van een bepaalde nationale/regionale (belasting)heffing vast te stellen. Vgl. HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-475/03, *Banca popolare di Cremona*; conclusie A-G Jacobs, punt 27 en 34 en A-G Stix-Hackl, punt 7 en 61.

44. HvJ EG 28 april 1998, zaak C-118/96, *Safir*, r.o. 23 en 31. Opmerkelijk is dat het Hof (verder) niet getoetst heeft aan het vrij verkeer van kapitaal, vgl. r.o. 35.

45. In het kader van het vrije dienstenverkeer en directe belastingen heeft de Commissie onlangs door middel van een met redenen omkleed advies België formeel verzocht om de bepalingen in de belastingwetgeving met betrekking tot dividenduitkeringen van Belgische beleggingsfondsen die al hun activa in vastgoed investeren (‘vastgoed bevaks’), te wijzigen. Het referentienummer van de Commissie voor deze zaak is 2008/4156. Vgl. in dit kader ook HvJ EG 5 juli 2007, zaak C-522/04, *Commissie/België*, r.o. 35-40.

46. HvJ EG 26 juni 2001, zaak C-70/99, *Commissie/Portugal*, r.o. 27. Portugal hanteerde verschillende luchthavenbelastingtarieven voor binnenlandse vluchten en intracommunautaire vluchten.

47. HvJ EG 18 juni 1998, zaak C-266/96, *Corsica Ferries France*, r.o. 59. De verplichting om in de haven van Genua voor vast- en ontmeren gebruik te maken van de diensten van de plaatselijke corporatie van walpersoneel gold zonder onderscheid voor alle zeevervoerondernemingen. Het Hof heeft verder niet getoetst of er sprake was van een belemmering van het vrije dienstenverkeer (‘zo zij al bestaat’) en heeft volstaan met de conclusie dat een eventuele belemmering toch zou kunnen worden gerechtvaardigd met een beroep op de openbare veiligheid.

48. HvJ EG 10 mei 1995, zaak C-381/93, *Commissie/Frankrijk*, r.o. 17. Door Frankrijk werden (discriminerende) belastingen geheven wanneer vaartuigen gebruik maakten van bepaalde haveninstallaties. Hierbij werd nl. een onderscheid gemaakt naargelang de vaartuigen voor binnenlands vervoer of voor vervoer naar andere lidstaten werden gebruikt.

goeding verkeersbegeleidingssysteem).<sup>49</sup> Hier ging het om een heffing van gelijke werking in de zin van artikel 30 VWEU en niet om binnenlandse belastingen.<sup>50</sup> Bovenal heeft het Hof dit arrest uitdrukkelijk beperkt tot de materiële werkingssfeer van Verordening (EEG) nr. 4055/86.<sup>51</sup>

Bij de overige diensten waarover belastingen werden geheven, was het Hof zo mogelijk nog terughoudender. Wel werd steeds de ruime *Säger*-toets geformuleerd, maar nimmer toegepast. In *De Coster*<sup>52</sup> (Belgische gemeentebelasting op schotelantennes) concentreerde de vijfde kamer van het Hof zich namelijk op het discriminerende effect van de gemeentebelasting. Deze gold enkel en alleen voor schotelantennes en trof hierdoor (vooral) buitenlandse satellietuitzendingen, doch niet binnenlandse kabeluitzendingen. Om die reden werd geconcludeerd, dat de belasting de aanbieders van radio- en televisieprogramma's uit andere lidstaten *meer* belemmerde dan de Belgische omroepen, die hierdoor een bijzonder voordeel hadden.<sup>53</sup> In *Viacom Outdoor*<sup>54</sup> (Italiaanse gemeentebelasting op aanplakking reclameboodschappen) concludeerde de derde kamer van het Hof dat de gemeentebelasting zonder onderscheid van toepassing was op alle buitenlandse diensten in de gemeente en dat 'het bedrag ervan te bescheiden [was] (...) [om] (...) onder die voorwaarden (...) de levering van reclamediensdiensten' te beletten, hinderen of anderszins minder aantrekkelijk te maken. Kennelijk was de derde kamer van het Hof dus van mening dat hiervan alleen sprake kan zijn wanneer het om een aanzienlijke belastingheffing gaat.<sup>55</sup> Ten slotte, in *Mobistar*<sup>56</sup> (Belgische gemeentebelasting op GSM-antennes) ging de tweede kamer van het Hof weer terug naar af, door te concluderen dat de buitenlandse exploitanten 'feitelijk noch rechtens zwaarder [werden] getroffen'<sup>57</sup> dan Belgische exploitanten. Evenmin maakte de gemeentebelasting de grensoverschrijdende dienstenverrichting *moelijker*, aangezien het binnenlandse telefoonverkeer in dezelfde mate bloot stond aan het gevaar dat deze belasting

werd doorberekend in de tarieven voor mobiele telefoon-gesprekken.

### Convergentie tussen het vrije goederen- en dienstenverkeer

Gezien het bovenstaande ben ik het met Snell<sup>58</sup> eens dat het Hof in het verleden, wanneer het gaat om (indirecte) belastingen over diensten, in grote lijnen dus heeft gekozen voor uniformiteit tussen het vrije goederen- en dienstenverkeer met als vertrekpunt een enge interpretatie gebaseerd op de benadering van discriminatie. Maar dit is mijns inzien door dit arrest van de grote kamer van het Hof veranderd.

## Vormt de regionale ecotaks een obstakel voor het vrije dienstenverkeer?

Aangezien in *Regione Sardegna* de ecotaks een onderscheid maakt naargelang de fiscale woonplaats van de belastingplichtige, heeft de A-G in de onderhavige zaak allereerst getoetst of er mogelijk sprake is van *indirecte* discriminatie op grond van nationaliteit.<sup>59</sup> Hiervan is alleen sprake indien de belastingregeling voor buitenlanders meer nadelen oplevert dan voor de onderdanen van de lidstaat zelf.<sup>60</sup> Volgens het Hof is dit niet het geval. De ecotaks is weliswaar slechts van toepassing in een welbepaald deel van Italië, maar zij drukt op de tussenstops *zonder onderscheid* te maken naargelang de privévliegtuigen en pleziervaartuigen afkomstig zijn uit een andere regio van Italië dan wel een andere lidstaat.

### De ecotaks is (dus) een heffing van gelijke werking in de zin van artikel 30 VWEU

Onder bovengenoemde omstandigheden sluit het regionale karakter van de ecotaks volgens het Hof niet uit dat het vrije dienstenverkeer kan worden belemmerd. Opmerkelijk genoeg leidt het Hof dit 'naar analogie' af uit het arrest *Carbonati Apuani*<sup>61</sup> betreffende het vrije goederenverkeer. Dit arrest betrof een heffing van gelijke werking als douanerechten op marmer uit de Italiaanse gemeente Carrara.<sup>62</sup> Met andere woorden, het Hof trekt hier dus duidelijk een parallel tussen het vrije goederen- en dienstenverkeer. Als je het mij vraagt, wil het Hof hiermee dus zeggen dat – zou de Sardische ecotaks op

49. Gevoegde zaken C-430-431/99, *Sea-Land Service*, r.o. 38.  
50. De vaartuigen waarop de heffing rustte, verrichtten enkel grensoverschrijdende diensten en de heffing was pas verschuldigd op het moment dat zij deze activiteit daadwerkelijk uitvoerden. Zie conclusie A-G Alber, punt 92.  
51. Vgl. r.o. 25 en 44. Vo. (EEG) nr. 4055/86 houdende toepassing van het beginsel van het vrij verrichten van diensten op het zeevervoer tussen de lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen (Pb. EG 1986, L 378/1).  
52. HvJ EG 29 november 2001, zaak C-17/00, *De Coster*, r.o. 29-35. Deze belasting zou mogelijk (ook) als directe belasting kunnen worden gekwalificeerd, aangezien zij door de eigenaar van de antenne jaarlijks direct aan de gemeente werd betaald.  
53. Vgl. conclusie A-G Colomer, punt 134 en 135, die wél bereid was de *Säger*-toets toe te passen: 'Kortom, de invoering (...) van een jaarlijkse belasting op schotelantennes vormt een belemmering van het gebruik van dat ontvangstapparaat, en meteen ook van het vrij verrichten van audiovisuele diensten via de satelliet.'  
54. HvJ EG 17 februari 2005, zaak C-134/03, *Viacom Outdoor*, r.o. 37 en 38.  
55. Vgl. HvJ EG 29 november 2001, zaak C-17/00, *De Coster*, conclusie A-G, voetnoot 167, die erop wijst dat de belasting i.c. juist *hoog* is.  
56. HvJ EG 8 september 2005, zaak C-544/03, *Mobistar*, r.o. 29-35.  
57. Dit lijkt op een soort *Keck*-benadering zoals bij goederen. Vgl. HvJ EG 24 november 1991, gevoegde zaken C-267-268/91, *Keck*, r.o. 16.

58. J. Snell, 'Non-discriminatory tax obstacles in community law', *ICLQ* vol. 56, april 2007, p. 339-370.  
59. Vgl. conclusie A-G, punt 47.  
60. Vgl. HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01, *Gerritse*, r.o. 28; HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93, *Schumacker*, r.o. 28 en 29; HvJ EG 23 januari 1997, zaak C-29/95, *Pastors en Trans-Cap*, r.o. 17 en 18; HvJ EG 28 april 1999, zaak C-224/97, *Ciola*, r.o. 14, en HvJ EG 18 januari 2007, zaak C-332/05, *Celozzi*, r.o. 26.  
61. Zie naar analogie HvJ EG 9 september 2004, zaak C-72/03, *Carbonati Apuani*, r.o. 26.  
62. De heffing gold voor marmer dat in Carrara was gewonnen en werd toegepast wanneer dat marmer Carrara verliet, *zonder dat een onderscheid* werd gemaakt tussen het marmer waarvan de eindbestemming in Italië was gelegen, en het marmer dat voor overige lidstaten was bestemd.



goederen zijn geheven in plaats van over diensten – zij een heffing van gelijke werking in de zin van artikel 30 VWEU zou zijn geweest.

Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn als Sardinië op alle wijnen die Sardinië binnenkomen (zowel binnenlandse als buitenlandse) – afgezien van Sardische wijnen – een ecotaks zou heffen in verband met de milieudruk van het vervoer naar Sardinië toe. Een dergelijke belastingheffing zou volgens mij een verboden heffing van gelijke werking opleveren en geen binnenlandse belastingen ex artikel 110 VWEU.<sup>63</sup> Uit het arrest *Legros*<sup>64</sup> blijkt namelijk, kort gezegd, dat ‘regionale’ heffingen van gelijke werking ‘wegens het binnenbrengen van produkten in een regio van een lidstaat’ net zozeer verboden zijn als ‘nationale’ heffingen van gelijke werking, omdat zij ‘een minstens even ernstige belemmering voor het vrije verkeer van goederen’ vormen, ongeacht of zij tevens gelden voor bepaalde nationale goederen. Deze heffing zou bovendien niet kunnen worden gerechtvaardigd door milieuoverwegingen, aangezien heffingen van gelijke werking per definitie verboden zijn, ongeacht voor welk doel zij zijn ingesteld.<sup>65</sup>

Kortom, als het Hof voor convergentie tussen het vrije goederen- en dienstenverkeer had willen kiezen, dan zou om bovenstaande redenen zijn aangenomen dat *naar analogie* het vrije dienstenverkeer is geschonden en dat hiervoor dus geen rechtvaardiging mogelijk is. Daarmee zou in dat geval de kous af zijn geweest.

## Convergentie binnen het vrije dienstenverkeer

Het Hof gaat echter verder met zijn overwegingen en kiest hierbij weloverwogen voor het ruime beperkingsverbod en daarmee dus voor convergentie binnen het vrije dienstenverkeer. In navolging van de A-G concludeert het Hof namelijk dat door de toepassing van de ecotaks de betrokken diensten ‘duurder’ worden voor exploitanten die niet in Sardinië zijn gevestigd, dan voor Sardische exploitanten. Hieraan voegt het Hof toe dat de ecotaks leidt tot ‘extra’ of ‘bijkomende kosten’ voor de tussenstops ten laste van de ondernemingen die hun fiscale domicilie buiten Sardinië hebben en in andere lidstaten zijn gevestigd. De ecotaks creëert aldus een voordeel voor bepaalde categorieën van ondernemingen die wel in Sardinië zijn gevestigd. Hiermee zegt het Hof dus eigenlijk, in de woorden van de A-G: ‘Alhoewel een dergelijke fiscale ongelijke behandeling geen discriminatie op grond van nationaliteit tot gevolg heeft, belemmert zij toch het door artikel [56

VWEU] gewaarborgde vrije verkeer van diensten en moet dus worden beschouwd als beperking van het vrije dienstenverkeer.’<sup>66</sup> Voor zover ik weet, is dit de eerste keer dat het Hof – nota bene de grote kamer van het Hof – dit zo uitdrukkelijk en zonder voorbehoud doet bij belastingen over diensten. Dit verklaart mogelijk de betrokkenheid van de grote kamer<sup>67</sup> bij deze relatief eenvoudig zaak van minimaal financieel belang.<sup>68</sup>

## Rechtvaardiging van de ecotaks

Nu er uitdrukkelijk gekozen is van convergentie binnen het vrije dienstenverkeer, bestaat er vanzelfsprekend wel een mogelijkheid tot eventuele rechtvaardiging. Daarom toetst het Hof zoals te doen gebruikelijk of er wellicht sprake is van dwingende redenen van algemeen belang.<sup>69</sup>

Sardinië heeft in dit kader aangevoerd dat de ecotaks als sturingsmiddel wordt gebruikt voor de bescherming van het milieu en dat zij is gebaseerd op het beginsel dat de vervuiler betaalt. Niet-ingezetenen exploitanten zouden zich namelijk als ‘*free riders*’ gedragen en daarom moeten zij – nu zij zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden als de ingezetenen die inkomstenbelasting betalen<sup>70</sup> – de ecotaks betalen; om zo de coherentie van het belastingstelsel te waarborgen. Het Hof verwierpt alle verweren. Ten eerste omdat ingezetenen en niet-ingezetenen zich ten aanzien van de ecotaks juist wel in een objectief vergelijkbare situatie bevinden wat betreft de gevolgen voor het milieu. Bovendien is de ecotaks niet van dezelfde aard en heeft zij niet dezelfde doelstellingen als de overige door Sardische belastingplichtigen betaalde belastingen, die er met name toe dienen om de openbare begroting en aldus alle regionale maatregelen te financieren.<sup>71</sup> Het feit dat ingezetenen niet aan de ecotaks zijn onderworpen, kan dus niet worden beschouwd als compensatie voor de andere belastingen. Ten slotte wordt door de ecotaks een onderscheid tussen personen gemaakt dat geen verband houdt met de gestelde milieudoelstelling, immers de milieuvervuiling door privévliegtoeren en pleziervaartuigen houdt natuurlijk geen verband met iemands fiscale domicilie.<sup>72</sup>

63. Vgl. HvJ EG 16 juli 1992, zaak C-163/90, *Legros*, r.o. 10-18, waarom er geen sprake is van binnenlandse belastingen, maar juist van een heffing van gelijke werking. Zie ook HvJ EG 14 september 1995, gevoegde zaken C-485-486/93, *Dimos Kos*.

64. Zie zaak C-163/90, *Legros*, r.o. 16-17 en HvJ EG 1 juli 1969, gevoegde zaken 2-3/69, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*.

65. Zie bijv. HvJ EG 10 december 1968, zaak 7/68, *Kunstschatten I*, r.o. 7 en HvJ EG 21 september 2000, gevoegde zaken C-441-442/98, *Kapniki*, r.o. 18-22.

66. Zie conclusie A-G, punt 56.

67. Het enkele feit dat een Constitutioneel Hof verzoekt om een prejudiciële beslissing van het Hof is hiervoor mijns inziens onvoldoende aanleiding. In het verleden zijn dergelijke verzoeken namelijk ook afgedaan door de derde, vijfde en zesde kamer van het Hof; vgl. de vermelde jurisprudentie in de conclusie A-G, voetnoot 13.

68. Vgl. voor het financiële belang van de onderhavige zaak voetnoot 7 en 8 hierboven.

69. Zie o.a. HvJ EG 22 januari 2009, zaak C-150/07, *Commissie/Denemarken*, r.o. 46 en HvJ EG 7 juni 2007, zaak C-222/05, *UTECA*, r.o. 25.

70. Vgl. HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93, *Schumacker*, r.o. 30-34. Het Hof heeft voor *directe* belastingen erkend dat differentiatie enkel is gerechtvaardigd voor zover (niet-)ingezetenen zich in objectief verschillende situaties bevinden.

71. Zie r.o. 37, 38 en 48 en vgl. conclusie A-G, punt 87.

72. Zie r.o. 44 en 45 en vgl. conclusie A-G, punt 73 en 74.



## Consequenties

De grote kamer van het Hof kiest in dit arrest betreffende een regionale ecotaks over bepaalde diensten, duidelijk voor convergentie binnen het vrije dienstenverkeer (artikel 56 VWEU). Hierover bestond tot nu toe geen eenduidige lijn in de jurisprudentie. Het is daarom een opvallende, principiële en vernieuwende keuze, die tot gevolg heeft dat voortaan bij *directe* belastingen over diensten het ruime beperkingsverbod heeft te gelden, in plaats van het enge discriminatieverbod dat geldt bij belastingheffingen op goederen (artikel 30 en 110 VWEU). Wat mij betreft geldt dit tevens voor indirecte belastingen over diensten. In deze context lijkt het mij namelijk in beginsel onwenselijk om directe belastingen anders te behandelen dan indirecte belastingen. Dit zal mijns inziens namelijk in veel gevallen leiden tot onduidelijkheid en een willekeurige indeling in directe en indirecte belastingen. Voor dit onderscheid bestaat immers naar EU-recht geen sluitende definitie en bovendien zullen sommige belastingen die in wezen direct zijn, kenmerken van indirecte belastingen hebben en andersom. Dit blijkt pijnlijk duidelijk uit het feit dat het Hof in casu zonder nadere motivering van directe belastingen spreekt, terwijl wij gezien hebben dat de ecotaks ook verschillende kenmerken van indirecte belastingen in zich heeft. Kortom, deze keuze voor convergentie binnen het vrije dienstenverkeer zal mijns inziens derhalve dienen te gelden voor beide vormen van belastingen.

### Bij belastingen over diensten zal het verbod sneller zijn geschonden dan bij belastingen op goederen

Dit betekent in de praktijk natuurlijk dat er bij belastingen over diensten vanaf nu veel sneller sprake zal zijn van een schending van het verbod, dan bij belastingen op goederen. Ik vraag mij af welke rechtvaardiging het Hof heeft voor dit verschil. Dat is mij uit dit arrest in ieder geval niet duidelijk geworden. Het is jammer dat het Hof geen duidelijke reden aanvoert voor het verschil in benadering tussen belastingen op goederen en belastingen over diensten. Uit het navolgende blijkt namelijk dat de ruime benadering – waarvoor het Hof in het onderhavige arrest heeft gekozen – de soevereiniteit van de lidstaten om belastingen te heffen over diensten meer inperkt dan die bij belastingen op goederen.

Het risico bestaat nu namelijk dat bijna alle regionale en nationale belastingen over diensten een *prima facie* schending van het vrij dienstenverkeer zullen opleveren en derhalve aan het EU-recht moeten worden getoetst. Het enkele feit dat op het ontvangen of verrichten van een bepaalde grensoverschrijdende dienst een belastingheffing rust, zal in de regel namelijk een belemmering opleveren, aangezien de economische activiteit hierdoor duurder en daarmee minder aantrekkelijk zal worden. In deze benadering zullen de lidstaten mogelijk in elk afzonderlijk geval verplicht zijn uit te leggen, dat hun belastingheffing gerechtvaardigd is vanwege dwingende redenen van algemeen belang. Daarbij zou dan in ieder geval moeten blijken dat de belastingheffing geschikt en noodzakelijk als-

mede evenredig is met het nagestreefde doel. Een probleem zal hierbij ongetwijfeld zijn – zoals Snell eerder heeft signaleerd – dat puur economische gronden, zoals *inkomstenderving* en *beperking van de aftrekbaarheid*, geen dwingende redenen van algemeen belang kunnen opleveren.<sup>73</sup> Dit terwijl de principiële reden voor de invoering van belastingen nu juist vaak de belastingopbrengsten zelf zullen zijn.

A-G Kokott heeft hierover in haar conclusie bij het arrest *Viacom Outdoor*<sup>74</sup> een ballonnetje opgelaten, door te stellen dat er in dat geval rekening mee zou moeten worden gehouden dat ‘de verkrijging van begrotingsmiddelen een dwingende voorwaarde van het overheidshandelen is, dat zij op grond daarvan in beginsel een legitiem doel vormt en dat de belastingheffing – ook om die reden – op veel plaatsen in het EG-verdrag direct wordt verondersteld (zie bijvoorbeeld de artikelen 90 EG, 93 EG en 175, lid 2, eerste streepje, EG)’.<sup>75</sup> Zij vervolgt haar betoog door te stellen dat lidstaten een ruime beoordelingsvrijheid moet worden toegekend met betrekking tot hun algemene beslissingen ten aanzien van hun begrotingsbeleid<sup>76</sup> alsmede de soort en de vorm van de te heffen belastingen. Volgens haar kan het immers niet de taak van het Hof zijn om beslissingen van lidstaten ten aanzien van het begrotingsbeleid te toetsen.

Afgewacht moet worden of dit voorstel van de A-G door het Hof op enig moment zal worden overgenomen. Een groot voordeel van dit voorstel is mijns inziens dat het recht doet aan de soevereiniteit van de lidstaten op het terrein van belastingheffing. Hierdoor zou gedeeltelijk het verlies van deze soevereiniteit – ten gevolge van de ruime interpretatie bij belastingen over diensten door middel van het beperkingsverbod – goed worden gemaakt.

73. Zie HvJ EG 16 juli 1998, zaak C-264/96, *ICI*, r.o. 28 en HvJ EG 18 september 2003, zaak C-168/01, *Bosal Holding*, r.o. 42.

74. Vgl. HvJ EG 17 februari 2005, zaak C-314/03, *Viacom Outdoor*, conclusie A-G, punt 60-63 en 65.

75. Thans artikelen 110 (ongewijzigd), 113 en 192 lid 2 (beide enigszins gewijzigd) VWEU.

76. Zie HvJ EG 17 februari 2005, zaak C-134/03, *Viacom Outdoor*, conclusie A-G, voetnoot 45: ‘Vanzelfsprekend geldt dit alleen binnen de grenzen van hetgeen blijkt uit titel VII (thans titel VIII VWEU) van het EG-verdrag over het economisch en monetair beleid’.